

学校编码: 10384
学号: 17520071151126

分类号__密级__
UDC__

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

论新合并财务报表准则对盈余管理的影响

The Affect of New Consolidated Financial Statement
Standards on Earnings Management

赵 昕

指导教师姓名: 任春艳副教授
专 业 名 称: 会 计 学
论文提交日期: 2010 年 04 月
论文答辩时间: 2010 年 06 月
学位授予日期: 2010 年 月

答辩委员会主席: _____
评 阅 人: _____

2010 年 04 月

厦门大学博硕士论文摘要库

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学博硕士论文摘要库

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士论文摘要库

摘 要

在世界经济一体化以及企业合并浪潮的影响下，近年来，我国企业合并日益增多，这使会计信息使用者对合并财务报表的编制提出了更高的要求。合并财务报表，是指反映母公司及其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。由于我国旧准则对企业合并财务报表的相关规定存在相当大的漏洞，因此我国上市公司合并财务报表会计信息失真的现象十分严重，甚至成为企业管理当局进行盈余管理的重要手段。针对这一问题，我国新会计准则参照美国财务会计准则与国际会计准则，对原有合并财务报表准则进行了多处重大修改，旨在尽量避免企业管理当局利用合并财务报表进行盈余管理，以保证会计信息质量。

以往我国对于合并财务报表与盈余管理的研究多集中在旧合并财务报表准则的缺陷以及对新合并财务报表准则自身的分析。本文在此基础上，首次系统阐述新合并财务报表准则对上市公司盈余管理的影响，以新准则为切入点，结合世界主要国家及组织的相关规定，通过对比我国新旧合并财务报表准则，进一步挖掘我国新准则从理论基础到具体编制方法的改进之处与仍然存在的缺陷。

本文认为，新准则重新明确“控制”标准，以及正式规定同一控制下的企业合并采取权益法核算以被合并企业可辨认净资产账面价值计量大大制约了上市公司管理当局进行盈余管理。同时，本文也通过上海汽车这一上市公司案例分析，重点关注新准则中仍有可能进行盈余管理的空间，认为在对“控制”标准的判定，商誉处理中公允价值的确定以及权益法的应用过程中，仍存在较大幅度的人为因素，上市公司管理当局有很大可能利用这些缺陷进行盈余管理。本文最后借鉴美国及国际会计准则，试图针对这些准则的空白地带与模糊地带提出改进建议。

关键词：合并财务报表 会计准则 盈余管理

厦门大学博硕士论文摘要库

Abstract

In recent years, under the influence of economic integration, business combination in China is growing rapidly, which makes the accounting information users require high qualified consolidated financial statements. Consolidated financial statements should reflect the overall financial condition, operating results and cash flows of the enterprise group, including parent company and all of its subsidiaries. As there are several significant defects in old consolidated financial statement standard, accounting information distortion of listed companies in China is very serious. The consolidated financial statements even appear to be the important tools which are used to manage earnings. In response to this problem, the new Chinese Accounting Standards (CAS) references the International Accounting Standards (IAS) and Statements of Financial Accounting Standards of America (SFAS). The new consolidated financial statement standards (CAS20 & CAS33) also have many significant changes, so as to avoid enterprise management authorities making use of them for earnings management, and to ensure the high quality of accounting information.

In the last decades, the studies of consolidated financial statements and earnings management in China focused on the defects of old consolidated financial statements standards, which could easily lead to earnings management. And another research focus is the analysis of CAS 20 and CAS 33. On this basis, we firstly systematically discuss the affect of new consolidated financial statement standards on earnings management in listed companies in this thesis. To CAS 20 and CAS 33 as the starting point, it is compared with the related standards in other countries and organizations. Then, by comparing the new and the old accounting standards in consolidation theory, consolidated scope and accounting method, we focus on the improvements and the defects of the new standards.

On one hand, the new standards reset the “control” standard, and require the listed companies to use pooling of interest method. It is considered that these changes

could avoid earnings management. On the other hand, we study the case of SAIC Motor. We also focus on the defects that could easily be used to manage earnings by the management authorities. The defects could be the human judgment in deciding “control”, recognizing fair value, and using pooling interest method. At last, we suggest that CAS 20 and CAS 33 should refer to IAS and SFAS. And we also try to apply suggestions for improving the standards and avoiding earnings management.

Key Words: Consolidated Financial Statements; Accounting Standards;
Earnings Management.

目 录

摘要.....	1
第一章 绪论.....	1
1.1 选题动因.....	1
1.2 研究方法及研究内容.....	1
1.2.1 研究方法.....	2
1.2.2 研究内容.....	2
1.3 本文主要贡献及创新性.....	3
第二章 合并财务报表与盈余管理相关理论问题.....	5
2.1 合并财务报表相关理论问题.....	5
2.1.1 三种主流合并理论.....	5
2.1.2 世界主要国家及组织合并财务报表的理论基础及相关规定.....	7
2.2 盈余管理相关理论问题.....	11
2.2.1 盈余管理概念界定.....	11
2.2.2 会计准则与盈余管理的相互影响.....	12
2.3 文献综述.....	14
2.3.1 合并范围变化对盈余管理的影响.....	14
2.3.2 会计处理方法对盈余管理的影响.....	16
2.3.3 商誉的处理对盈余管理的影响.....	20
2.4 本章小结.....	22
第三章 我国新合并财务报表准则对盈余管理的影响.....	23
3.1 新旧合并财务报表准则比较.....	23
3.1.1 合并理论.....	24
3.1.2 合并范围.....	24
3.1.3 会计处理方法.....	26
3.1.4 新旧合并财务报表准则的衔接.....	29
3.2 新合并财务报表准则对盈余管理的制约.....	30
3.2.1 “控制”标准的确立——从实质判断合并范围.....	30

3.2.2 账面价值的应用——避免公允价值滥用	32
3.3 新合并财务报表准则中可能进行盈余管理的空间及改进建议	33
3.3.1 “控制”——仍需人为判断	33
3.3.2 商誉——无法绕开的公允价值	34
3.3.3 权益法——盈余管理的新可能	36
3.4 本章小结	37
第四章 上海汽车案例分析	38
4.1 上海汽车概况	38
4.1.1 上海汽车简介	38
4.1.2 纳入合并财务报表的子公司统计	40
4.1.3 最近五年财务数据变动情况	41
4.2 新合并报表准则带来的公司盈余管理手段的变化	43
4.2.1 2006 年上海汽车重大资产重组	44
4.2.2 上海汽车—通用汽车重大资产交易	47
4.3 本章小结	51
第五章 结论与未来研究展望	53
5.1 结论	53
5.2 本文研究局限性	53
5.3 未来研究展望	54
参考文献	55
致谢	61

Table of Contents

Abstract	1
Chapter 1 Introduction	1
1.1 Background and Motivation	1
1.2 Research Methodology and Research Contents	1
1.2.1 Research Methodology	2
1.2.2 Research Contents	2
1.3 Contributions and Innovation	3
Chapter 2 Theories Related to Consolidated Financial Statements and Earnings Management	5
2.1 Theories Related to Consolidated Financial Statements	5
2.1.1 The Consolidation Theories.....	5
2.1.2 Development of Consolidated Financial Statement Standards in Foreign countries.....	7
2.2 Theories Related to Earnings Management	11
2.2.1 Concept of Earnings Management.	11
2.2.2 Interactions between Accounting Standards and Earnings Management	12
2.3 Literature Review	13
2.3.1 Affect of Consolidated Scope on Earnings Management	14
2.3.2 Affect of Accounting Methods on Earnings Management	16
2.3.3 Affect of Goodwill on Earnings Management.	20
2.4 Summary	21
Chapter 3 Influences of New Consolidated Financial Statement Standards on Earnings Management	23
3.1 Comparison on Consolidated Financial Statement Standards	23
3.1.1 Consolidated Theory	24

3.1.2	Consolidated Scope	24
3.1.3	Accounting Method for Business Combination.	26
3.1.4	Convergence of Consolidated Financial Statement Standards.....	29
3. 2	Restrictions of CAS 33 on Earnings Management.	30
3.2.1	The Establishment of “Control”	30
3.2.2	Application of Book Value.	32
3. 3	Earnings Management Using the Consolidated Financial Statements Standards	33
3.3.1	Control: Still Needs Human Judgment	33
3.3.2	Goodwill: The Use of Fair Value.....	35
3.3.3	Pooling of Interest Method: New Possibilities of Earnings Management	36
3. 4	Summary	37
Chapter 4	Case Study of SAIC Motor	38
4. 1	Introduction	38
4.1.1	Introduction of SAIC Motor	38
4.1.2	Consolidated Scope	40
4.1.3	Changes of Financial Data.....	41
4. 2	Earnings Management Using the Consolidated Financial Statement Standards	43
4.2.1	Studies on the Changes of Financial Data	44
4.2.2	Studies on the Asset Transaction with General Motors	47
4. 3	Summary.....	51
Chapter 5	Conclusions and Remarks.....	53
5. 1	Conclusions	53
5. 2	Limitations	53
5. 3	Further Directions	54
Reference	55
Acknowledgements	61

第一章 绪论

1.1 选题动因

自二十世纪初以来,世界范围内经历了多次经济发展与兼并浪潮,形成了众多集团公司。在这一新型经济关系下,集团内众多公司实质上已形成一个统一的经济整体,各公司的个别财务报表显然已无法准确、可靠地反映企业集团整体的会计信息,此时合并财务报表应运而生。进入二十世纪后期,我国企业也迎来一个合并高峰,交叉持股、多层持股现象日益增多。因此,会计信息使用者对公司财务报告提出了更高的要求,复杂情况下合并财务报表的编制也面临着巨大挑战,甚至被称为财务会计四大难题之一。

合并财务报表是指“反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表”,即以企业集团整体作为会计主体,对外报告会计信息。自上世纪以来,理论界对合并财务报表的若干方面研究取得重大进展,然而实务上,相关的经济业务与会计处理更加纷繁复杂。正如“安然”事件所反映的,现有的准则、制度并不能完全规范层出不穷的问题,合并财务报表甚至成为管理当局操纵利润的一大手段。这一问题在我国表现得尤为明显,由于我国旧企业会计制度及相关法规未对企业合并财务报表并做出详细可行并且符合企业发展现状的规定,近年来上市公司合并财务报表会计信息失真的现象十分严重。这不仅损害了相关利益人的利益以及企业的信誉,也破坏了市场运行的秩序。

针对这一情况,2006年财政部颁布了新企业会计准则。新准则参照美国财务会计准则与国际会计准则,对原有合并财务报表准则进行了多处重大修改,旨在尽量避免企业管理当局利用合并财务报表进行盈余管理,保证会计信息质量。从实施情况来看,新合并财务报表准则确实从多方面制约了盈余管理行为,然而事实也表明,新准则并非完美无缺,上市公司利用合并财务报表进行盈余管理的手段有了新的变化。本文正是以新合并财务报表准则作为切入点,利用上海汽车这一案例,研究其对上市公司盈余管理产生的影响。

1.2 研究方法及研究内容

1.2.1 研究方法

会计研究方法是我们(认识主体)把握会计这一事件(认识客体)的途径、手段、工具和方式的总和。会计研究方法不仅是研究人员进行会计研究的工具,从某种程度上说,也是会计理论体系的核心,是一种更为本质意义的理论,并把它作为会计基本理论的重要组成部分,列为会计理论体系的最高层次(吴水澎,1996)。

目前,一般将会计研究方法划分为规范研究方法和实证研究方法。规范研究方法主要利用演绎法,通过已知的会计理论推导出新的理论,着重解决“应如何”的问题。实证研究方法主要利用归纳法,从会计现象入手归纳提炼出理论命题,主要解决“是如何”的问题(Watts, Zimmerman, 1990)。广义的实证研究也称为经验研究,主要包括实验室实验、实地实验、实地研究或案例研究、调查研究和档案研究五种研究方法(汤云为,赵春光,2001)。

本文综合运用了规范研究方法和实证研究两种方法进行论述。在理论基础与文献综述部分,本文进行了相关理论文献的梳理,并利用比较研究方法,从横向上对比三种合并理论以及世界主要国家及组织合并财务报表准则的相关规定;从纵向上比较我国新旧合并财务报表准则。在此基础上,本文利用规范研究方法进行演绎推理,提出新准则对上市公司编制合并财务报表的约束及准则仍存在的缺陷,并针对这些缺陷提出相应的改进建议。此外,本文也兼用实证方法中的案例研究对案例及相关数据进行统计研究,考察新合并财务报表准则的实施对上市公司利润的影响,以及管理当局可能采取的盈余管理手段,与规范方法下的内容互相支持、互相验证。

1.2.2 研究内容

本文内容从整体上分为理论研究和案例分析两大层次,即在理论研究的基础上结合案例,从理论与实务两方面综合研究新合并财务报表准则对上市公司盈余管理的影响。本文主要由以下五部分内容组成。

第一章,绪论。本章首先针对我国经济背景与企业合并现状,提出本文的选题动因,其次介绍本文采用的研究方法,最后,从总体上对本文研究内容进行概述。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库